

Súd: Krajský súd Bratislava
Spisová značka: 1S/247/2019
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1019201546
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 05. 2021
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marta Barková
ECLI: ECLI:SK:KSBA:2021:1019201546.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Marty Barkovej a členov senátu JUDr. Renáty Janákovvej a JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD., v právnej veci žalobcu: TMS - MONTYS s.r.o., Nádražná 1958, 900 28 Ivanka pri Dunaji, IČO: 34 103 287, zastúpený: ŠKODA LEGAL s.r.o., Jarabinková 17563/2C, 821 09 Bratislava IČO: 47 244 259, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102258768/2019 zo dňa 30.09.2019, takto

rozhodol:

Krajský súd v Bratislave z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102258768/2019 zo dňa 30.09.2019 a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Žalobcovi súd p r i z n á v a právo na náhradu trov konania voči žalovanému v plnom rozsahu, o výške ktorej rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením.

o d ô v o d n e n i e :

I.
Konanie na správnom orgáne

1. Dňa 25.11.2014 podal daňový subjekt - TMS - MONTYS s.r.o., Nádražná 1958, 900 28 Ivanka pri Dunaji, DIČ 2020363246, IČO 34103287, IČ DPH SK2020363246 (ďalej aj ako „daňový subjekt“), daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2014, pričom priznaná vlastná daňová povinnosť (DPH) daňového subjektu predstavovala sumu XX XXX,XX eura.

2. Daňový úrad Bratislava (ďalej aj ako „správca dane“ alebo aj ako „prvostupňový orgán“) vydal na základe zákona č. 35/2019 Z.z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov, zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „Daňový poriadok“) a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon o DPH“) rozhodnutie č. 01946525/2019 zo dňa 14.08.2019 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa ust. § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku vyrubil daňovému subjektu úrok z omeškania v sume vo výške XX XXX,XX eura a to, za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania dňa 25.11.2014 za zdaňovacie obdobie október 2014 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške.

Prvostupňový orgán v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že daňový subjekt ako platiteľ bol povinný v zmysle ust. § 78 ods. 2 zákona o DPH podať daňové priznanie do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia a v tejto lehote bol povinný uhradiť aj daňovú povinnosť. Potvrdil, že daňový subjekt podal

daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie október 2014 a že správcovi dane uhradil predmetnú DPH v sume XXX,XX eura do lehoty splatnosti, v sume X XXX,XX eura dňa 28.11.2014 pred začatím reštrukturalizácie, v sume XXX eur dňa 22.12.2015 po skončení reštrukturalizácie, v sume XXX eur dňa 29.06.2016 po skončení reštrukturalizácie, v sume XXX eur dňa 29.12.2016 po skončení reštrukturalizácie, v sume XXX eur dňa 30.06.2017 po skončení reštrukturalizácie, v sume XXX eur dňa 22.12.2017 po skončení reštrukturalizácie, v sume XXX eur dňa 27.06.2018 po skončení reštrukturalizácie s tým, že zostávajúcu časť zvyšok DPH v sume XX XXX,XX eura ku dňu 25.11.2018 neuhradil.

Poukázal na ust. § 156 ods. 1 Daňového poriadku v zmysle ktorého, správca dane vyrubí úrok z omeškania podľa odseku 2, ak daňový subjekt nezaplatí alebo neodvedie v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške alebo v lehote alebo vo výške určenej v rozhodnutí správcu dane a) daň alebo rozdiel dane, b) preddavok na daň, c) splátku dane, d) vybraný preddavok na daň, e) daň vyberanú zrážkou, f) zrazenú sumu na zabezpečenie dane. Podľa ust. § 156 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vyrubí úrok z omeškania z dlžnej sumy podľa odseku 1. Pri výpočte úroku sa použije štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej v deň vzniku daňového nedoplatku alebo v deň nasledujúci po dni, v ktorom mal byť preddavok na daň zaplatený alebo odvedený, alebo splátka dane zaplatená. Ak štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahne 15 %, pri výpočte úroku z omeškania sa použije ročná úroková sadzba 15 %. Správca dane vyrubí úroky z omeškania za každý deň omeškania s platbou, začínajúc dňom nasledujúcim po dni jej splatnosti až do dňa platby vrátane alebo do dňa použitia daňového preplatku alebo vykonania kompenzácie podľa ust. § 55 alebo do dňa začatia reštrukturalizačného konania; pri podaní dodatočného daňového priznania správca dane vyrubí úrok z omeškania z dlžnej sumy do dňa podania dodatočného daňového priznania. Úrok z omeškania z nezaplatennej dlžnej sumy môže správca dane vyrubiť aj priebežne a počíta sa najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou. Základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky ku dňu 26.11.2014 predstavovala 0,05 %. Vzhľadom na to, že štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahol 15%, pri výpočte sa použila ročná úroková sadzba 15%. Podľa ust. § 161 Daňového poriadku ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, zaokrúhľuje sa daň, preddavok na daň, úrok z omeškania, pokuta a úrok na desiatky eurocentov nadol. Prvostupňové rozhodnutie bolo žalobcovi doručené dňa 20.08.2019.

3. Daňový subjekt podal dňa 09.09.2019 proti prvostupňovému rozhodnutiu č. 101946525/2019 zo dňa 14.08.2019 v zákonnej lehote odvolanie a v ktorom namietal, že ho považuje za neopodstatnené, nakoľko bol v období od 16.12.2014 do 25.07.2015 v reštrukturalizácii a svoje záväzky vyplývajúce z uznesenia súdu, ktorý mu potvrdil schválený reštrukturalizačný plán, si plní riadne a včas.

Uviedol, že uznesením č. k. 3R/5/2014-681 Okresný súd Bratislava I rozhodol o začatí reštrukturalizačného konania voči dlžníkovi - daňovému subjektu a ktoré bolo zverejnené v Obchodnom vestníku č. 239/2014 dňa 15.12.2014.

Ďalej uviedol, že dňa 13.01.2015 Okresný súd Bratislava I rozhodol o povolení reštrukturalizácie jeho obchodnej spoločnosti ako dlžníka s tým, že vyzval veriteľov, aby si prihlásili svoje pohľadávky v lehote 30 dní od jej povolenia, pričom do funkcie správcu ustanovil spoločnosť K.R.E. konkurzy a reštrukturalizácie, v.o.s., Zelená 2, 811 01 Bratislava (ďalej len ako „správca“). Uvedené informácie boli uverejnené v Obchodnom vestníku č. 11/2018 pod sp. zn. 3R/5/2019 dňa 19.01.2015.

Poukázal na to, že Daňový úrad Bratislava, pobočka Senec si prihlásil svoju pohľadávku u správcu a ktorý zverejnil v Obchodnom vestníku č. 32/2015 dňa 17.02.2015 termín prvej schôdzy veriteľov, ktorá sa konala dňa 26.03.2015 a že následne bol vypracovaný reštrukturalizačný plán dlžníka. Ďalej uviedol, že správca zvolal ďalšiu schôdzu veriteľov za účelom schválenia reštrukturalizačného plánu a oznam o jej zvolaní bol zverejnený v Obchodnom vestníku č. 107/2015 zo dňa 08.06.2015 a že dňa 29.06.2015 sa uskutočnila schvaľovacia schôdza veriteľov pri ktorej prítomní schválili reštrukturalizačný plán, kde sa veritelia vzdali svojej pohľadávky vo výške 70 % jej konečnej sumy a dlžník toto vzdanie prijal s tým, že po tom čo nastanú účinky vzdania sa výška zostatkov nezabezpečených pohľadávok bude rovnať 30 % ich konečnej zistenej sumy. Uviedol, že splatnosť nezabezpečených pohľadávok sa účinnosťou od rozhodného dňa mení a tieto sú splatné v zmysle splátkového kalendára, a to celkovo v 11-tich splátkach s poslednou splátkou k 31.12.2020. Dňa 24.07.2015 bolo zverejnené v Obchodnom vestníku č. 141/2015 rozhodnutie súdu, ktorým potvrdil reštrukturalizačný plán žalobcu a ukončil reštrukturalizáciu vedenú

pod sp. zn. 3R/5/2014-2679/1114232672. Zdôraznil, že z vyššie uvedeného uznesenia si plní všetky záväzky vyplývajúce z reštrukturalizačného plánu, t.j. platby vo výške 30% z celkových pohľadávok (čo predstavuje X XXX eur) a platí ich v schválených termínoch a nie je v omeškaní. Preto považuje vyčíslené úroky z omeškania za neopodstatnené.

4. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ako odvolací orgán (ďalej len ako „druhostupňový orgán“) v súlade s ust. § 74 ods. 2 Daňového poriadku preskúmalo napadnuté prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č.101946525/2019 zo dňa 14.08.2019 v rozsahu odvolania v nadväznosti na predložený spisový materiál a zistený skutkový stav a rozhodlo rozhodnutím č. 102258768/2019 zo dňa 30.09.2019 (ďalej aj ako „druhostupňové rozhodnutie“) tak, že potvrdilo napadnuté prvostupňové rozhodnutie. Druhostupňový orgán v predmetnej veci posudzoval otázku vzniku pohľadávky na úroku z omeškania, ktorý správca dane vyrubil podľa ust. § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku a to, či správcovi dane vznikla povinnosť prihlásiť takúto pohľadávku z titulu úroku z omeškania (z dôvodu nezaplatenia dane v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške) prihláškou do reštrukturalizácie. Uviedol, že vychádzajúc zo znenia relevantných zákonných ustanovení z ktorých vyplýva, že správca dane nemá povinnosť prihlásiť tú daňovú pohľadávku, ktorá sa stala splatnou po vyhlásení konkurzu, mal za to, že v danom prípade nebolo možné pohľadávku správcu dane vzniknutú z titulu vyrubenia úroku z omeškania prihlásiť do reštrukturalizácie skončenej dňa 25.07.2015, nakoľko táto pohľadávka vo forme úroku z omeškania vznikla až na základe rozhodnutia správcu dane zo dňa 14.08.2019, ktoré ešte nenadobudlo právoplatnosť (napadnuté rozhodnutie nadobudne právoplatnosť po skončení reštrukturalizácie). Dôvodil že vychádzajúc z ust. § 2 písm. b) Daňového poriadku, sa daňou pre účely tohto zákona rozumie daň vrátane úroku z omeškania, podľa tohto zákona. Podľa ust. § 2 písm. e) a f) Daňového poriadku daňovou pohľadávkou je pohľadávka správcu dane na dani (teda aj úroku z omeškania) do lehoty splatnosti dane, ak tento zákon neustanovuje inak a daňovým nedoplatkom je dlžná suma dane, teda aj úroku z omeškania po lehote splatnosti dane. Zdôraznil, že v danom prípade je potrebné vychádzať z ust. § 63 ods. 1 Daňového poriadku, z ktorého vyplýva, že ukladať povinnosti a priznávať práva podľa tohto zákona možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

Zdôraznil že daňovému subjektu vznikla povinnosť zaplatiť úrok z omeškania správcovi dane z titulu nezaplatenia dane z pridanej hodnoty v ustanovenej lehote alebo výške a to až vtedy, keď bol tento úrok správcom dane rozhodnutím vyrubený, resp. až právoplatnosťou tohto rozhodnutia. Preto správca dane bol povinný postupovať podľa ust. § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku, podľa ktorého úrok z omeškania vyrubí podľa ods. 2, ak daňový subjekt neodvedie v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške daň s tým, že ho vyrubí za každý deň omeškania s platbou, počnúc dňom nasledujúcim po dni jej splatnosti až do dňa platby vrátane alebo do dňa použitia daňového preplatku, najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou.

Druhostupňový orgán uviedol, že odôvodnenie napadnutého prvostupňového rozhodnutia správcu dane obsahuje výpočet úroku z omeškania z ktorého vyplýva, že vypočítal úrok z omeškania do 25.11.2018, t.j. za štyri roky omeškania s platbou.

Zastával názor, že z uvedeného vyplýva, že úroky z omeškania predstavujú pohľadávku, ktorá sa nemohla v reštrukturalizácii uplatniť prihláškou podľa ust. § 29 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj ako „ZKR“), pretože sa vtedy ešte nestali pohľadávkou. Zastával názor, že daňový nedoplatok, ktorým je podľa ust. § 2 písm. f) Daňového poriadku dlžná suma po lehote splatnosti ako pohľadávka v zmysle citovaného ustanovenia Daňového poriadku ešte ani nevznikla.

Druhostupňový orgán poukázal zároveň na to, že Daňový poriadok v ust. § 156 ods. 1 písm. a) určuje, že úrok z omeškania správca dane vyrubí, ak daňový subjekt neodvedie v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške daň a ďalej, že ust. § 156 ods. 6 písm. a) až d) Daňového poriadku určuje prípady, v ktorých sa úrok z omeškania nevyrubí, pričom však ani jeden z nich sa nevzťahuje na prípad daňového subjektu.

Mal za to, že správca dane musel postupovať podľa ust. § 156 ods. 1 písm. a) a ods. 2 Daňového poriadku a úrok z omeškania bol povinný vyrubiť, pričom v tomto konaní nemohol posudzovať vymáhateľnosť tejto pohľadávky.

Ďalej uviedol, že povinnosť vyrubenia úroku z omeškania v obdobnom prípade potvrdil aj Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodnutím zo dňa 24.05.2017 sp. zn. 6Sžf/47/2015. Druhostupňový orgán na základe uvedeného dospel k záveru, že správca dane postupoval v súlade s platnou legislatívou, keď vyrubil daňovému subjektu úrok z omeškania v sume XX XXX,XX eura za nezaplatenie dane z pridanej hodnoty vyrubenej podaním daňového priznania za zdaňovacie obdobie október 2014 v ustanovenej lehote a v ustanovenej výške a preto rozhodol tak ako je uvedené vo výroku tohto rozhodnutia.

II.

Žaloba

5. Žalobca sa včas podanou žalobou zo dňa 06.11.2019, doručenu Krajskému súdu v Bratislave (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo aj ako „správny súd“) dňa 15.11.2014, domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102258768/2019 zo dňa 30.09.2019 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým nevyhovel jeho odvolaniu proti prvostupňovému rozhodnutiu č.101946525/2019 zo dňa 14.08.2019 a ktoré ako vecne správne potvrdil.

6. Namietal, že napadnuté rozhodnutie je nezákonné, pretože vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, nakoľko je v rozpore s Daňovým poriadkom a ZKR.

7. Ďalej žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutie vychádzalo z nedostatočne zisteného skutkového stavu veci, z nesprávne právne posúdeného skutkového stavu veci a na základe nesprávne právneho vyhodnotenia dôkazov.

8. Žalobca trval na tom, že úroky z omeškania vyčíslené v prvostupňovom rozhodnutí sú neopodstatnené a nezákonné, nakoľko Okresný súd Bratislava I dňa 13.01.2015 rozhodol o povolení jeho reštrukturalizácie ako dlžníka a teda úroky z omeškania nemôžu byť vyčíslené v rozsahu a výške v akom sú vyčíslené v predmetnom rozhodnutí.

9. Mal za to, že správca dane nepostupoval pri vyčíslení úroku z omeškania v súlade s Daňovým poriadkom a poukázal na ust. § 156 ods. 1 v zmysle ktorého, správca dane vyrubí úrok z omeškania z dlžnej sumy podľa odseku 1 s tým, že pri výpočte úroku sa použije štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej v deň vzniku daňového nedoplatku alebo v deň nasledujúci po dni, v ktorom mal byť preddavok na daň zaplatený alebo odvedený, alebo zaplatená splátka dane. Uviedol, že Okresný súd Bratislava I rozhodol uznesením o začatí reštrukturalizačného konania voči nemu ako dlžníkovi a ktoré bolo zverejnené v Obchodnom vestníku č. 239/2014 zo dňa 15.12.2014.

10. Žalobca namietal, že správca dane vyčíslil úroky z omeškania do dňa platby resp. za štyri roky omeškania s platbou a nie do dňa začatia reštrukturalizačného konania, čo je v rozpore s ust. § 156 ods. 1 Daňového poriadku.

11. Ďalej žalobca namietal rozpor so zákonom č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov, nakoľko v danom prípade správca dane nepostupoval v súlade s Daňovým poriadkom, pretože mal vyrubiť úrok z omeškania za každý deň omeškania s platbou, začínajúc dňom nasledujúcim po dni jej splatnosti iba do začatia reštrukturalizačného konania t.j. do 16.12.2014 a teda mal mu vyčísliť úroky z omeškania len v sume XXX,XX eura.

12. Zastával názor, že nie je možné vyrubiť úrok z omeškania do dňa úhrady splátky v zmysle potvrdeného reštrukturalizačného plánu, ale len do dňa začatia reštrukturalizačného konania. V opačnom prípade by reštrukturalizácia dlžníka nemala žiadny zmysel, nakoľko by sa počas reštrukturalizácie len viac zadlžil, čo je v rozpore s úmyslom zákonodarcu.

13. Žalobca uviedol, že Daňový úrad Bratislava, pobočka Senec si prihlásil svoju pohľadávku - neuhradenú DPH u správcu.

14. Poukázal na to, že záväzná časť plánu obsahuje určenie všetkých práv a záväzkov, ktoré majú účastníkmi plánu podľa plánu vzniknúť, zmeniť sa alebo zaniknúť. Z toho dôvodu je vyčíslenie úrokov

na pohľadávku, ktorá bola prihlásená a zmena alebo zánik práv s ňou spojených jednoznačne upravený v reštrukturalizačnom pláne.

15. Žalobca uviedol, že na základe vyššie uvedených skutočností, je preukázateľne dokázané, že správca dane nesprávne a v rozpore so zákonom vyrubil úrok z omeškania vo výške XX XXX,XX eura, pričom v zmysle zákona môže byť úrok z omeškania vyrubný len vo výške XXX,XX eura a preto navrhol, aby správny súd zrušil napadnuté rozhodnutie a aby vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň žalobca navrhol, aby mu správny súd priznal náhradu trov konania voči žalovanému v rozsahu 100 %.

III.

Vyjadrenie žalovaného k žalobe

16. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe zo dňa 18.05.2020, doručenom správny súdu dňa 18.05.2020 uviedol, že správca dane postupoval v súlade s Daňovým poriadkom, ktorý mu ukladá povinnosť vyrubiť úrok z omeškania ak daňový subjekt nezaplatí v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške daň v zmysle ust. § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku. Správca dane sankcionoval sumu XX XXX,XX eura, pretože daň je vyrubená podaním daňového priznania (ust. § 68 ods. 4 písm. b) Daňového poriadku) a v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie október 2014 žalobca uviedol sumu dane XX XXX,XX eura, ktorú neuhradil v ustanovenej výške a v ustanovenej lehote. Zdôraznil, že v roku 2019 u žalobcu už neprebíhalo reštrukturalizačné konanie, a preto správca dane postupoval výlučne podľa Daňového poriadku.

17. V nadväznosti na vyššie uvedené skutočnosti žalovaný poukázal na priebeh reštrukturalizačného konania a to, že Okresný súd Bratislava I uznesením zo dňa 09.12.2014, ktoré bolo zverejnené v Obchodnom vestníku č. 239/2014 dňa 15.12.2014 začal reštrukturalizačné konanie voči žalobcovi. Dňa 19.01.2015 bolo zverejnené v Obchodnom vestníku č. 11/2015 uznesenie súdu zo dňa 13.01.2015, ktorým bola povolená reštrukturalizácia žalobcu a stanovený správca. Okresný súd Bratislava I uznesením zo dňa 17.07.2015, ktoré bolo zverejnené v Obchodnom vestníku č. 141/2015 dňa 24.07.2015 potvrdil reštrukturalizačný plán a ukončil reštrukturalizáciu. Správca dane prihlásil do reštrukturalizácie daňový nedoplatok vo výške XX XXX,XX eura, ktorý vznikol neuhradením DPH za zdaňovacie obdobie október 2014. Podľa schváleného reštrukturalizačného plánu uspokojenie pohľadávky správcu dane bude vo výške 30 % a jeho plnenie je určené v splátkach do 31.12.2020.

18. Uviedol, že podľa ust. § 84 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku, daňový nedoplatok zanikne dňom nasledujúcim po úplnom splnení pohľadávok správcu dane vyplývajúcich z potvrdeného reštrukturalizačného plánu a to v rozsahu pohľadávok, ktoré daňový subjekt na základe schváleného reštrukturalizačného plánu nemusí plniť alebo ktoré nemožno v reštrukturalizácii uspokojiť; rovnako zanikajú aj pohľadávky, ktoré v reštrukturalizačnom konaní neboli riadne a včas prihlásené, tieto pohľadávky alebo ich časti po skončení reštrukturalizácie nemožno dodatočne vyrubiť.

19. Zdôraznil, že predmetný úrok z omeškania ako pohľadávka správcu dane v decembri 2014 ani neexistovala, a preto nemohla byť prihlásená v reštrukturalizačnom konaní a teda nemohla zaniknúť.

20. Žalovaný mal za to, že v predmetnej veci je potrebné posúdiť otázku vzniku pohľadávky na úroku z omeškania, ktorý správca dane vyrubil podľa ust. § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku a či správcovi dane vznikla povinnosť prihlásiť takúto pohľadávku z titulu úroku z omeškania (z dôvodu nezaplatenia dane v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške) prihláškou do 30 dní od povolenia reštrukturalizácie. Vychádzajúc zo znenia relevantných zákonných ustanovení, z ktorých vyplýva, že správca dane nemá povinnosť prihlásiť tú daňovú pohľadávku, ktorá sa stala splatnou po vyhlásení reštrukturalizácie, žalovaný mal za to, že v danom prípade nebolo možné pohľadávku správcu dane vzniknutú z titulu vyrubenia úroku z omeškania prihlásiť do reštrukturalizácie skončenej dňa 25.07.2015, nakoľko táto pohľadávka vo forme úroku z omeškania vznikla až na základe rozhodnutia správcu dane zo dňa 14.08.2019.

21. Žalovaný vychádzal z ust. § 2 písm. b) Daňového poriadku podľa ktorého, daňou sa pre účely tohto zákona rozumie daň, vrátane úroku z omeškania. Podľa ust. § 2 písm. e) a f) Daňového poriadku

daňovou pohľadávkou je pohľadávka správcu dane na dani (teda aj úroku z omeškania) do lehoty splatnosti dane, ak tento zákon neustanovuje inak a daňovým nedoplatkom je dlžná suma dane, teda aj úroku z omeškania, po lehote splatnosti dane. Poukázal na ust. § 63 ods. 1 Daňového poriadku z ktorého vyplýva, že ukladať povinnosti a priznávať práva podľa tohto zákona možno len rozhodnutím, ktoré musí byť účastníkom doručené, ak tento zákon neustanovuje inak.

22. Žalovaný argumentoval, že povinnosť žalobcu zaplatiť úrok z omeškania a pohľadávku správcu dane vo forme úroku z omeškania za nezaplatenie DPH v ustanovenej lehote alebo výške vznikla až keď bol tento úrok správcom dane rozhodnutím vyrubený, resp. až právoplatnosťou tohto rozhodnutia. Nakoľko sa žalobca proti rozhodnutiu správcu dane o úroku z omeškania odvolal, rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť až dňa 03.10.2019.

23. Zároveň žalovaný poukázal na to, že v posudzovanom prípade sa jedná o nezaplatenie dane z pridanej hodnoty v zákonom ustanovenej lehote, preto správca dane bol povinný postupovať podľa ust. § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku v zmysle ktorého, vyrubí úrok z omeškania podľa ods. 2 citovaného ustanovenia, ak daňový subjekt neodvedie v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške daň.

24. Ďalej uviedol, že odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia obsahuje výpočet úroku z omeškania z ktorého vyplýva, že správca dane vypočítal úrok do 25.11.2018, t.j. za štyri roky omeškania s platbou.

25. Mal za to, že úroky z omeškania predstavujú pohľadávku, ktorá sa nemohla v reštrukturalizácii uplatniť prihláškou, pretože napadnutým rozhodnutím vyrubené úroky z omeškania sa ešte nestali pohľadávkou, a preto nemohla byť prihlásená prihláškou podľa ust. § 29 ZKR doručenou správcovi aj súdu do 30 dní od povolenia reštrukturalizácie, t.j. do 19.02.2015.

26. Žalovaný poukázal taktiež na to, že Daňový poriadok v ust. § 156 ods. 1 písm. a) určuje, že správca dane má povinnosť vyrubiť úrok z omeškania, ak daňový subjekt neodvedie v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške daň. V uvedeného vyplýva, že správca dane je povinný vyrubovať úrok z omeškania ako istinu, aj po začatí reštrukturalizačného konania, aj po skončení reštrukturalizácie. Poukázal na to, že v prípade, ak by správca dane nevykonal vyrubovací povinnosť po začatí reštrukturalizačného konania, resp. po skončení reštrukturalizácie, mohlo by dôjsť k zániku práva na jeho vyrubenie.

27. Žalovaný sa nestotožnil so žalobným dôvodom žalobcu, že pohľadávka vyplývajúca z rozhodnutia o vyrubení úroku z omeškania je príslušenstvo k istine, s ktorou sú vo vzťahu akcesority, nakoľko úrok z omeškania je samostatným daňovým nedoplatkom.

28. Zároveň žalovaný poznamenal, že žalobca odo dňa ukončenia reštrukturalizácie úspešne podniká, voči správcovi dane nemá žiadne daňové nedoplatky.

29. Ďalej žalovaný poukázal na judikatúru s tým, že povinnosť vyrubenia úroku z omeškania v obdobnom prípade potvrdil aj Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodnutím sp. zn. 6Sžf/47/2015 zo dňa 24.05.2017 (napr. rozsudky 2Sžf/90/2016, 5Sžfk/8/2017 alebo 5Sžfk/73/2017) a v ktorom vyslovil právny názor: „Daňový nedoplatok, ktorým je podľa ust. § 2 písm. f) Daňového poriadku dlžná suma po lehote splatnosti, totiž vznikol ako pohľadávka v zmysle vyššie citovaného ustanovenia daňového poriadku až 20.06.2014. Z toho vyplýva, že nemohlo dôjsť k žalobcom uvádzanému zvýhodneniu veriteľov pohľadávky, vychádzajúcej z noriem práva verejného oproti iným veriteľom pohľadávok vzniknutých na základe súkromného práva, pretože tieto nároky nevznikli rovnako v totožnom čase - pred začatím reštrukturalizačného konania, ako to nesprávne namietal žalobca, pretože úroky z omeškania nevznikli ako pohľadávka pred začatím reštrukturalizačného konania.“

30. Namietal, že je neopodstatnená aj námietka žalobcu a to, že je nutné skúmať otázku vymáhateľnosti úroku z omeškania v rámci posudzovania zákonnosti jeho vyrubenia a uviedol, že aj podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky správca dane musel postupovať podľa ust. § 156 ods. 1 písm. d) a ods. 2 Daňového poriadku a úrok z omeškania žalobcovi vyrubiť, pričom v tomto konaní nemohol posudzovať vymáhateľnosť tejto pohľadávky.

31. Žalovaný vzhľadom na uvedené skutočnosti navrhol, aby súd žalobu ako nedôvodnú zamietol v plnom rozsahu a aby žalobcovi nepriznal trovy konania.

IV. Replika

32. Žalobca v replike zo dňa 02.06.2020, doručenej správne súdu dňa 03.06.2020 k vyjadreniu žalovaného k žalobe zo dňa 18.05.2020 uviedol, že na podanej žalobe trvá a nesúhlasil s argumentami žalovaného.

33. K vyjadreniu žalovaného že: „Za 21 dní (obdobie: 26.11.2014 - 16.12.2014) do dňa začatia reštrukturalizačného konania správca dane nemohol neuhradenú daň za október 2014 sankcionovať, pretože daňový poriadok určuje lehotu pre výpočet úroku z omeškania najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou, a preto tento úrok z neuhradenej daňovej povinnosti za október 2014 nebol, a ani nemohol byť, vyrubený a prihlásený ako pohľadávka veriteľa - správcu dane do reštrukturalizácie.“ žalobca uviedol, že nesúhlasí s uvedeným tvrdením, nakoľko zákon určuje, že úrok z omeškania sa počíta najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou, čo však neznamená, že nemôže byť vyčíslený za kratšie obdobie. Daňový poriadok stanovuje maximálne možné obdobie, za ktoré môže byť vyčíslený úrok z omeškania a neuvádza, že to musí byť za obdobie 4 rokov alebo po uplynutí 4 rokov s tým, že v ust. § 156 ods. 2 Daňového poriadku je jasne uvedené, že úrok z omeškania z nezaplatenej dlžnej sumy môže správca dane vyrubiť aj priebežne. Zdôraznil, že v prípade, ak správca dane vyrubil úrok po uplynutí 4 rokov, stále platí, že úrok z omeškania môže vyčísliť len do dňa začatia reštrukturalizačného konania.

34. K vyjadreniu žalovaného na strane 4 že: „V roku 2019 u žalobcu neprebiehala reštrukturalizačné konanie, a preto správca dane postupoval výlučne podľa daňového poriadku “ žalobca uviedol, že správca dane nepostupoval v súlade s Daňovým poriadkom, nakoľko nevyčísliť úrok z omeškania do dňa začatia reštrukturalizačného konania, ale za výrazne dlhšie časové obdobie.

35. Žalobca sa vyjadril k názoru žalovaného a to, že bol oprávnený vyrubiť úrok z omeškania aj po začatí reštrukturalizačného konania a to v prípade, že pohľadávka vznikla až po začatí reštrukturalizácie, pričom sa odvoláva na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a uviedol, že správca dane vyrubil úrok z omeškania v rozpore s Daňovým poriadkom s tým, že ho mohol vyrubiť za každý deň omeškania s platbou, začínajúc dňom nasledujúcim po dni jej splatnosti a to až do začatia reštrukturalizačného konania, t. j. do 16.12.2014.

36. Mal za to, že žalovaný nesprávne a v rozpore so zákonom vyrubil úrok z omeškania vo výške XX XXX,XX eura, pričom v zmysle zákona mohol byť úrok z omeškania vyrubený len vo výške XXX,XX eura.

IV. Právne posúdenie veci

37. Krajský súd v Bratislave ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci (§ 10, § 13 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len ako „SSP“)), preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 102258768/2019 zo dňa 30.09.2019 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím č.101946525/2019 zo dňa 14.08.2019, ako aj konanie, ktoré vydaniu napadnutého rozhodnutia predchádzalo a to v intenciách námietok vznesených žalobcom a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná.

38. Vo veci bol vyhlásený rozsudok bez nariadenia pojednávania postupom podľa ustanovenia § 137 ods. 4 SSP dňa 20.05.2021, nakoľko žalobca a žalovaný nežiadali nariadiť pojednávanie (§ 107 ods. 2 SSP).

39. Predmetom súdneho prieskumu je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102258768/2019 zo dňa 30.09.2019, ktorým potvrdil ako vecne správne prvostupňové č. 101946525/2019 zo dňa 14.08.2019.

40. Podľa § 2 ods. 1 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

41. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

42. Podľa § 2 písm. f) Daňového poriadku, na účely tohto zákona sa rozumie daňovým nedoplatkom dlžná suma dane po lehote splatnosti dane.

43. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

44. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti, prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

45. Podľa § 84 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku, daňový nedoplatok zanikne dňom nasledujúcim po úplnom splnení pohľadávok správcu dane vyplývajúcich z potvrdeného reštrukturalizačného plánu, a to v rozsahu pohľadávok, ktoré daňový subjekt na základe schváleného reštrukturalizačného plánu nemusí plniť alebo ktoré nemožno v reštrukturalizácii uspokojiť; rovnako zanikajú aj pohľadávky, ktoré v reštrukturalizačnom konaní neboli riadne a včas prihlásené, tieto pohľadávky alebo ich časti po skončení reštrukturalizácie nemožno dodatočne vyrubiť.

46. Podľa § 156 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku, úrok z omeškania správcu dane vyrubí podľa odseku 2. ak daňový subjekt nezaplatí alebo neodvedie v ustanovenej lehote alebo v ustanovenej výške alebo v lehote alebo vo výške určenej v rozhodnutí správcu dane daň alebo rozdiel dane.

47. Podľa ustanovenia § 156 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vyrubí úrok z omeškania z dlžnej sumy podľa odseku 1. Pri výpočte úroku sa použije štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej v deň vzniku daňového nedoplatku. Ak štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahne 15 %, pri výpočte úroku z omeškania sa použije ročná úroková sadzba 15 %. Správca dane vyrubí úrok z omeškania za každý deň omeškania s platbou, začínajúc dňom nasledujúcim po dni jej splatnosti až do dňa platby vrátane alebo do dňa použitia daňového preplatku alebo vykonania kompenzácie podľa § 55 alebo do dňa začatia reštrukturalizačného konania: pri podaní dodatočného daňového priznania správca dane vyrubí úrok z omeškania z dlžnej sumy do dňa podania dodatočného daňového priznania. Úrok z omeškania z nezaplátenej dlžnej sumy môže správca dane vyrubiť aj priebežne. Úrok z omeškania sa počíta najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou.

48. Podľa § 156 ods. 8 Daňového poriadku, úrok z omeškania nemožno vyrubiť, ak uplynulo päť rokov od konca roka, v ktorom daňový subjekt bol povinný zaplatiť daňový rozdiel dane, preddavok na daň, splátku dane alebo sumu na zabezpečenie dane, odvieť vybraný preddavok na daň, vybranú daň alebo zrazenú daň.

49. Podľa § 158 ods. 1 Daňového poriadku, sa za pohľadávku na účely konkurzu a reštrukturalizácie považuje daňový nedoplatok.

50. Podľa § 78 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, je platiteľ povinný do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia podať daňové priznanie a v tej istej lehote zaplatiť vlastnú daňovú povinnosť.

51. Podľa § 119 ods. 1 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov, účastníkmi reštrukturalizačného konania sú dlžník, navrhovateľ a veriteľia, ktorí spôsobom ustanoveným týmto zákonom prihlásili svoje pohľadávky.

52. Podľa § 120 ods. 1 zákona č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ak tento zákon neustanovuje inak, právo uplatňovať svoje nároky počas reštrukturalizácie majú len veritelia, ktorí spôsobom ustanoveným týmto zákonom prihlásili svoje pohľadávky. Ak sa tieto nároky v reštrukturalizácii riadne a včas neuplatnia prihláškou, právo vymáhať tieto nároky voči dlžníkovi v prípade potvrdenia reštrukturalizačného plánu súdom zaniká. Pohľadávky, ktoré vznikli voči dlžníkovi počas reštrukturalizačného konania, pracovnoprávne nároky, na ktoré nárok vznikol za obdobie kalendárneho mesiaca, v ktorom došlo k začatiu reštrukturalizačného konania, odmena správcu a nepeňažné pohľadávky sa v reštrukturalizácii neuplatňujú prihláškou (ďalej len „prednostné pohľadávky“). Na prednostné pohľadávky nepôsobia účinky začatia reštrukturalizačného konania ani sa nezahŕňajú do reštrukturalizačného plánu, ibaže s tým ich veritelia súhlasia.

53. Podľa § 121 zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov, prihláška sa podáva v jednom rovnopise u správcu, pričom správcovi musí byť doručená do 30 dní od povolenia reštrukturalizácie. Na prihlášku doručenú po lehote sa neprihliada. Ustanovenie § 28 ods. 6 sa použije primerane

54. Podľa § 155 ods. 1 zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ustanovenia plánu sa zverejnením uznesenia o potvrdení plánu v Obchodnom vestníku stávajú účinnými voči všetkým účastníkom plánu; ustanovenia plánu o novom úvere sú účinné voči každému.

55. Podľa § 155 ods. 2 zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov, zverejnením uznesenia o potvrdení plánu v Obchodnom vestníku zaniká právo veriteľov, ktorí riadne a včas podľa tohto zákona neprihlásili svoje pohľadávky, vymáhať tieto pohľadávky voči dlžníkovi, ako aj riadne a včas neprihlásené zabezpečovacie práva vzťahujúce sa na majetok dlžníka; to platí rovnako aj pre podmienené pohľadávky, ktoré mali byť uplatnené prihláškou.

56. Podľa § 155 ods. 3 zákona č.7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov, plán potvrdený súdom sa považuje za právny úkon urobený vo forme a spôsobom, ktorý je vyžadovaný osobitnými predpismi pre vznik, zmenu alebo zánik práv alebo záväzkov obsiahnutých v pláne. Ak je pre vznik, zmenu alebo zánik práva alebo záväzku obsiahnutého v pláne potrebné rozhodnutie príslušného orgánu, právo alebo záväzok vznikne, zmení sa alebo zanikne až rozhodnutím príslušného orgánu; príslušný orgán nemôže odmietnuť vydať potrebné rozhodnutie len z dôvodu, že plán ako právny úkon nie je urobený vo forme alebo spôsobom vyžadovaným osobitným predpisom.

57. Podľa § 155 ods. 4 zákona č.7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov, plánom zostávajú nedotknuté práva veriteľov domáhať sa uspokojenia ich pôvodných pohľadávok voči spoludlžníkom a ručiteľom dlžníka, ako aj práva veriteľov domáhať sa uspokojenia ich pôvodných zabezpečených pohľadávok z majetku tretích osôb.

58. Podľa § 155 ods. 6 zákona č.7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov, zverejnením uznesenia súdu o skončení reštrukturalizácie v Obchodnom vestníku zanikajú účinky začatia reštrukturalizačného konania a zastavujú sa konania prerušené podľa § 118 ods. 4. Ak zo záväznej časti plánu nevyplýva niečo iné, zaniká tiež funkcia veriteľského výboru a funkcia správcu.

59. Z obsahu administratívneho spisu mal správny súd zistené, že žalobca prvostupňové rozhodnutie včas napadol odvolaním, ktorého dôvody sú totožné s dôvodmi uvedenými v žalobe s tým, že o odvolaní bolo rozhodnuté žalovaným napadnutým rozhodnutím tak, že prvostupňové rozhodnutie ako vecne správne potvrdil.

60. Ďalej správny súd zistil z obsahu súdneho spisu a z výpisov obchodnej spoločnosti žalobcu z obchodného registra Okresného súdu Bratislava priebeh reštrukturalizačného konania nasledovne: Okresný súd Bratislava I uznesením zo dňa 09.12.2014, ktoré bolo zverejnené v Obchodnom vestníku č. 239/2014 dňa 15.12.2014 začal reštrukturalizačné konanie voči žalobcovi. Dňa 19.01.2015 bolo zverejnené v Obchodnom vestníku č. 11/2015 uznesenie súdu zo dňa 13.01.2015, ktorým bola povolená reštrukturalizácia a stanovený správca. Okresný súd Bratislava I uznesením zo dňa

17.07.2015, ktoré bolo zverejnené v Obchodnom vestníku č. 141/2015 dňa 24.07.2015, potvrdil reštrukturalizačný plán a ukončil reštrukturalizáciu. Správca dane prihlásil do reštrukturalizácie daňový nedoplatok vo výške XX XXX,XX eura, ktorý vznikol neuhradením DPH za zdaňovacie obdobie október 2014. Podľa schváleného reštrukturalizačného plánu uspokojenie pohľadávky správcu dane bude vo výške 30%. Plnenie z reštrukturalizačného plánu je určené v splátkach do 31.12.2020.

61. Správny súd sa primárne zaoberal otázkou, či boli správcom dane správne vyrubené úroky z omeškania v súlade s ust. § 156 ods. 2 Daňového poriadku a to predovšetkým v súvislosti s posúdením účinkov reštrukturalizácie t.j. či mali byť vyčíslené len do dňa začatia reštrukturalizačného konania alebo aj po jeho začatí resp. jeho skončení a ďalej, či bol správca dane povinný prihlásiť pohľadávku na úrokoch z omeškania za obdobie do začatia reštrukturalizačného konania prihláškou podľa ust. § 121 ZKR, aj keď dovtedy nerozhodol o ich vyrubení.

62. V konaní bolo nesporné, že daňový subjekt ako platiteľ bol povinný v zmysle ust. § 78 ods. 2 zákona o DPH podať daňové priznanie do 25 dní po skončení zdaňovacieho obdobia a v tejto lehote bol povinný uhradiť aj daňovú povinnosť.

63. Ďalej bolo v konaní nesporné, že daňový subjekt podal dňa 25.11.2014 daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie október 2014 a že správcovi dane uhradil predmetnú DPH v sume XXX,XX eura do lehoty splatnosti, v sume X XXX,XX eura dňa 28.11.2014 pred začatím reštrukturalizácie, v sume XXX eur dňa 22.12.2015 po skončení reštrukturalizácie, v sume XXX eur dňa 29.06.2016 po skončení reštrukturalizácie, v sume XXX eur dňa 29.12.2016 po skončení reštrukturalizácie, v sume XXX eur dňa 30.06.2017 po skončení reštrukturalizácie, v sume XXX eur dňa 22.12.2017 po skončení reštrukturalizácie, v sume XXX eur dňa 27.06.2018 po skončení reštrukturalizácie s tým, že zostávajúcu časť zvyšok DPH v sume XX XXX,XX eura ku dňu 25.11.2018 neuhradil.

64. Správny súd mal v konaní preukázané, že k porušeniu žalobcom vyššie uvedenej daňovej povinnosti (neuhradenie včas a riadne DPH správcovi dane) došlo v roku 2014 a tým aj následne k vzniku omeškania s ktorým sa spája vznik nároku na úroky z meškania.

65. Ďalej mal správny súd preukázané z obsahu súdneho spisu a z výpisov obchodnej spoločnosti žalobcu z obchodného registra Okresného súdu Bratislava, že dňa 15.12.2014 bolo začaté reštrukturalizačné konanie voči žalobcovi, dňa 19.01.2015 bola povolená reštrukturalizácia žalobcu a dňa 24.07.2015 bol potvrdený reštrukturalizačný plán a ukončená reštrukturalizácia.

66. Zároveň mal správny súd v konaní preukázané, že správca dane prihlásil v zákonnej lehote v reštrukturalizácii u správcu daňový nedoplatok žalobcu na DPH a že vôbec neprihlásil v reštrukturalizácii u správcu pohľadávku - úroky z omeškania žalobcu vzniknuté za omeškanie s platením DPH pred začatím reštrukturalizácie.

67. Podľa ustálenej judikatúry možno konštatovať, že existencia insolvenčného procesu vo forme reštrukturalizácie rozdeľuje v zmysle ust. § 120 ZKR záväzky dlžníka voči veriteľom na dve kategórie a to na pred reštrukturalizačnú pohľadávku (§ 120 ods. 1 ZKR) a reštrukturalizačné, resp. prednostné pohľadávky (§ 120 ods. 2 ZKR). Rozhodujúcim dňom, ktorý rozdeľuje pohľadávky voči dlžníkovi na uvedené dve skupiny, je teda dátum vyhlásenia reštrukturalizácie.

68. Správny súd konštatuje, že v danom je nutné posudzovať zákonnú povinnosť žalobcu zaplatiť DPH a daňové úroky za pred reštrukturalizačnú pohľadávku ktorej vznik sa viaže na splnenie zákonných, resp. zmluvne - zákonných podmienok v čase pred povolením reštrukturalizácie, pričom sa striktne viaže na proces jej prihlásenia u správcu podľa ust. § 121 ZKR.

69. Správny súd dospel k záveru, že nezaplatenie žalobcom DPH za zdaňovacie obdobie október 2014 možno považovať v časti odo dňa splatnosti tejto dane až do dňa povolenia reštrukturalizácie žalobcu (13.01.2015) za pohľadávku (daňový nedoplatok) pred reštrukturalizačnú a to vrátane vzniknutých úrokov z omeškania.

70. Správny súd pri posúdení veci vychádzal z účelu reštrukturalizácie, ktorým je predovšetkým usporiadanie majetkových pomerov dlžníka v úpadku vo forme postupného (aspoň čiastočného)

uspokojenia veriteľov v súlade s reštrukturalizačným plánom s primárnym cieľom zachovania dlžníka a jeho podnikateľskej činnosti. Za týmto účelom sa v prísne formalizovanom a transparentnom procese upravenom zákonom o konkurze a reštrukturalizácii zisťuje majetok dlžníka, jeho záväzky a tiež spôsobilosť opätovného začlenenia dlžníka do trhového prostredia a pokračovania jeho podnikania, pri čo najvyššej miere splatenia minulých záväzkov (a priebežného uspokojovania nových). Rozsah a výška záväzkov dlžníka voči veriteľom sa stabilizuje vo forme prihlásenia pohľadávok zo strany veriteľov v stanovenej lehote s tým, že včas neprihlásené pohľadávky, ktoré sa skutkovo viažu k obdobiu pred povolením reštrukturalizácie, sa stanú voči dlžníkovi nevymáhateľnými. To znamená, že na pohľadávky existujúce v čase vyhlásenia reštrukturalizácie, ktoré neboli v určenej lehote prihlásené v reštrukturalizačnom konaní, sa v procese reštrukturalizácie a ani v ďalšej budúcnosti podnikateľského subjektu neprihliada. Je vylúčené, aby po ukončení reštrukturalizácie dlžníka zaťažovali záväzky majúce pôvod v období pred vyhlásenia reštrukturalizácie, pretože tie boli bez výnimky transformované do reštrukturalizačného plánu a nahradili dovtedy existujúce záväzky.

71. Správny súd konštatuje, že je nepochybné, že pre vznik daňových úrokov je nutné naplniť zákonné podmienky ust. § 156 ods. 1 Daňového poriadku, ktoré majú objektívny charakter (existencia rôznych foriem splatnej dane, pasivita daňového subjektu a plynutie času). Podľa ust. § 156 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vyrubí úrok z omeškania z dlžnej sumy podľa odseku 1. Pri výpočte úroku sa použije štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky platnej v deň vzniku daňového nedoplatku alebo v deň nasledujúci po dni, v ktorom mal byť preddavok na daň zaplatený alebo odvedený, alebo splátka dane zaplatená. Pri vyrubení úroku z omeškania podľa odseku 9 sa použije základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky platná v deň doručenia úplnej žiadosti členského štátu o vymáhanie pohľadávky. Ak štvornásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky nedosiahne 15%, pri výpočte úroku z omeškania sa použije ročná úroková sadzba 15%. Správca dane vyrubí úrok z omeškania za každý deň omeškania s platbou, začínajúc dňom nasledujúcim po dni jej splatnosti až do dňa platby vrátane alebo do dňa použitia daňového preplatku alebo vykonania kompenzácie podľa ust. § 55 alebo do dňa začatia reštrukturalizačného konania; pri podaní dodatočného daňového priznania správca dane vyrubí úrok z omeškania z dlžnej sumy do dňa podania dodatočného daňového priznania. Úrok z omeškania z nezaplatennej dlžnej sumy môže správca dane vyrubiť aj priebežne a počíta sa najdlhšie za štyri roky omeškania s platbou.

72. Podľa názoru správneho súdu, nemožno súhlasiť s názorom žalovaného, že správca dane nemohol prihlásiť do reštrukturalizačného konania predmetné daňové nedoplatky žalobcu pred začatím reštrukturalizácie, keďže ešte neexistovali a daňové úroky nie sú príslušenstvom pohľadávky a to z dôvodu, že v deň naplnenia uvedených zákonných podmienok povinnosť daňového subjektu zaplatiť daňové úroky vzniká na základe zákona a to bez ohľadu na to, či správca dane autoritatívne potvrdí ich existenciu formou vydaného rozhodnutia. Správny súd poznamenáva, že uvedený právny názor vyplýva aj z judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Uplatnením svojej právomoci vydať rozhodnutie o daňových úrokoch správca dane teda nerozhoduje o ich vzniku, ale naopak deklaratórne napĺňa účel (podmienky pre svoj postup) smerujúci k nútenému vymáhaniu takejto daňovej povinnosti.

73. Správny súd vo vzťahu k uvedenému názoru žalovaného uvádza, že cieľom reštrukturalizačného konania je vyriešenie všetkých právnych vzťahov dlžníka založených pred začatím reštrukturalizačného konania, predovšetkým však všetkých peňažných nárokov voči dlžníkovi založených na skutočnostiach alebo skutkových dejoch (predstavujú podľa zákona právny dôvod vzniku nárokov), ktoré sa odohrali pred začatím reštrukturalizačného konania. Účelom zákona je usporiadať majetkové pomery dlžníka v prípade jeho úpadku, a to formou reštrukturalizácie jeho podniku alebo generálnou exekúciou jeho majetku. Spoločným znakom týchto foriem usporiadania majetkových pomerov dlžníka je uspokojenie veriteľov dlžníka v čo najvyššej miere a podľa možnosti v čo najkratšom čase. Rozdeľujúcim znakom týchto foriem usporiadania majetkových pomerov dlžníka je hľadisko zachovania podniku dlžníka. Celý proces reštrukturalizácie dlžníka je kombinovaný ekonomicko-právny proces, kedy poverené osoby zvažujú prínosy tohto procesu pre trhové prostredie (začlenenie dlžníka do trhového prostredia alebo jeho majetkovú likvidáciu) a súčasne prínosy pre splatenie svojich pohľadávok (veritelia). Až na ich odporúčanie súd povoľuje reštrukturalizáciu úpadcu najnáročnejších úkonov v procese reštrukturalizácie. Právne relevantné úkony počas procesu reštrukturalizácie, resp. reštrukturalizačného konania majú aktivizovať veriteľov dlžníka, aby sa zapojili do procesu inventarizácie majetku dlžníka s tým, že v zmysle ust. § 121 ZKR prihlasujú svoje pohľadávky v stanovenej lehote pod hrozbou, že po uplynutí lehoty sa na nich neprihliada.

74. Na základe vyššie uvedeného správny súd dospel k záveru, že ak správca dane ako veriteľ, ktorý pohľadávku tvorenú povinnosťou daňového subjektu zaplatiť úroky z omeškania (t. j. daňové úroky) riadne a včas neprihlásil do reštrukturalizačného konania s poukazom na ust. § 155 ods. 2 ZKR, mu zaniklo právo vymáhať túto pohľadávku (daňový nedoplatok).

75. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na vyslovený názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v rozhodnutí sp. zn. 1Sžfk/23/2018 zo dňa 21.01.2020, bod 39 a to, že: „za obdobie trvania omeškania so zaplatením predreštrukturalizačných pohľadávok po rozhodujúcom dni už správcovi dane úroky z omeškania nepatria. Tie sa v zmysle ust. § 138 ods. 2 ZKR do reštrukturalizačného plánu nezahŕňajú a po potvrdení plánu súdom sa považujú v celom rozsahu za odpustené.“

76. K otázke zákonnosti vyrubenia úroku z omeškania za trvanie omeškania po dni začatia reštrukturalizačného konania voči žalobcovi správny súd odkazuje na ust. § 156 ods. 2 Daňového poriadku, ktoré umožňuje správcovi dane vyrubiť úrok z omeškania voči daňovému dlžníkovi v reštrukturalizácii len za dobu do začatia reštrukturalizačného konania. V zmysle ust. § 2 písm. b) Daňového poriadku sa za daň považuje aj úrok z omeškania za oneskorené splnenie daňovej povinnosti a ktorý rozlišuje medzi daňovou pohľadávkou a daňovým nedoplatkom, pričom za kritérium tohto rozlíšenia označuje ich splatnosť. Pohľadávka správcu dane na dani do lehoty splatnosti je daňovou pohľadávkou, zatiaľ čo dlžná suma dane (vrátane úroku z omeškania) po lehote splatnosti je daňovým nedoplatkom (ust. § 2 písm. e), f) Daňového poriadku). Daňová pohľadávka sa vo všeobecnosti stáva splatnou jej vyrubením, pričom za vyrubení sa považuje rozhodnutím správcu dane vydaným podľa ust. § 63 Daňového poriadku, prípadne podaním daňového priznania alebo zaplatením dane, pri ktorej nie je povinnosť podať daňové priznanie (ust. § 68 ods. 4 písm. a), b), c) Daňového poriadku).

77. Uvedený právny názor aj uviedol veľký senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 1 Vs/3/20201 zo dňa 27.01.2021 a ktorý vyslovil názor, že: „Ustanovenia Daňového poriadku upravujúce otázky vzniku a splatnosti pohľadávok daňovej správy na úrokoch z omeškania voči daňovým dlžníkom v reštrukturalizácii je nutné vykladať predovšetkým s prihliadnutím na účel reštrukturalizácie sledovaný zákonom o konkurze a reštrukturalizácii (ZKR) a ktorý je v pomere špeciality k všeobecným ustanoveniam Daňového poriadku. Zdôraznil, že Daňový poriadok výslovne v ust. § 158 ods. 5 stanovuje, že po povolení reštrukturalizácie postupuje správca dane pri uplatňovaní pohľadávok voči daňovému dlžníkovi podľa ZKR. Majúc na zreteli uvedené východiská veľký senát konštatuje, že právoplatným rozhodnutím o vyrubení sa daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania stáva splatnou a uplynutím lehoty na plnenie nadobúda status daňového nedoplatku. Splatnosť takejto pohľadávky však nie je podmienkou jej vzniku. Vznik pohľadávky na úrokoch z omeškania sa viaže na objektívne právne skutočnosti, ktorými sú existencia splatnej dane, nesplnenie daňovej povinnosti v lehote splatnosti a trvanie omeškania so zaplatením dane (plynutie času), pričom od dĺžky trvania omeškania závisí výška tejto pohľadávky. Sadzbu úrokov z omeškania stanovuje právny predpis (§ 156 ods. 2 daňového poriadku). Možno preto uzavrieť, že daňová pohľadávka na úrokoch z omeškania vzniká na základe zákona a pri poznaní výšky splatnej dane, dňa jej splatnosti a doby trvania omeškania je táto pohľadávka kvantifikovateľná ku ktorémukoľvek dňu omeškania bez toho, aby bola rozhodnutím správcu dane vyrubená. Právny dôvod i výška takejto pohľadávky pre účely jej prihlásenia v reštrukturalizačnom konaní sú správcovi dane ako veriteľovi známe, a preto skutočnosť, že úroky z omeškania neboli vyrubené rozhodnutím, nebráni správcovi dane ich vyčísleniu až do dňa začatia reštrukturalizačného konania a prihláseniu tejto pohľadávky v uvedenom konaní. Rozhodnutie o vyrubení úrokov z omeškania predstavuje autoritatívne potvrdenie výšky pohľadávky a určenie dňa jej splatnosti, pričom má deklaratórnu povahu a slúži predovšetkým na ďalší postup správcu dane pre prípad jej vymáhania. Bez rozhodnutia o vyrubení úrokov z omeškania dlžník nemá sankcionovateľnú právnu povinnosť úrok zaplatiť, z hľadiska práva však niet prekážky, ktorá by bránila správcovi dane uplatneniu takejto pohľadávky prihláškou v reštrukturalizačnom konaní odo dňa jej splatnosti až do začatia reštrukturalizačného konania. Na tom nič nemení ani skutočnosť, že právna úprava úrokov z omeškania je z hľadiska systematiky daňového poriadku zaradená do piatej časti tohto zákona (§ 154 a nasl. - zodpovednosť za porušenie povinností) pod sankcie. Z uvedených dôvodov dospel veľký senát k záveru, že správca dane bol oprávnený i povinný pohľadávku na úrokoch z omeškania voči žalobcovi prihlásiť v reštrukturalizačnom konaní v ustanovenej lehote aj napriek tomu, že táto pohľadávka nebola vyrubená rozhodnutím vydaným podľa ust. § 63 Daňového poriadku. Toto ustanovenie daňového poriadku v reštrukturalizačnom konaní napokon ani nebolo možné uplatniť s ohľadom na princíp

ius specialis zakotvený v § 158 ods. 5 Daňového poriadku (bod 39 tohto rozsudku). Keďže tak správca dane v prejednávacom prípade neurobil, právo vyrubiť a vymáhať tieto nároky voči dlžníkovi potvrdením reštrukturalizačného plánu súdom zanikla (§ 84 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku, § 155 ods. 2 ZKR). Veľký senát sa stotožňuje s predkladajúcim senátom v tom, že možnosť vyrubenia a vymáhania úrokov z omeškania za oneskorené splnenie daňovej povinnosti pochádzajúce z obdobia pred vyhlásenia reštrukturalizácie voči žalobcovi, a to na základe rozhodnutí vydaných po povolení reštrukturalizácie (a dokonca i po potvrdení reštrukturalizačného plánu súdom), by popieralo účel reštrukturalizácie popísaný v bode 35 tohto rozhodnutia a malo by za následok nezákonné zvýhodnenie štátu v zastúpení správcom dane ako jedného z veriteľov predreštrukturalizačnej pohľadávky pred ostatnými veriteľmi.

78. Po preskúmaní veci správny súd dospel k záveru, že v danom prípade sa jedná o pohľadávku (daňový nedoplatok), ktorá vznikla pred začatím reštrukturalizačného konania t.j. pred 15.12.2014, a preto správca dane postupoval nezákonne, keď na základe prvostupňového rozhodnutia zo dňa 14.08.2019 vyúčtoval žalobcovi úroky z omeškania v sume vo výške XX XXX,XX eura za omeškание s úhradou DPH za zdaňovacie obdobie október 2014, po skončení reštrukturalizácie. Podľa názoru správneho súdu správca dane bol oprávnený predmetnú pohľadávku na úrokoch z omeškania (daňový nedoplatok) voči žalobcovi prihlásiť v reštrukturalizačnom konaní v ustanovenej lehote, a to aj napriek tomu, že táto pohľadávka nebola vyrubená rozhodnutím vydaným podľa ust. § 63 Daňového poriadku. Keďže tak správca dane neučinil, právo vyrubiť a vymáhať tieto nároky voči dlžníkovi potvrdením reštrukturalizačného plánu zaniklo (§ 84 ods. 1 písm. g) Daňového poriadku, § 155 ods. 2 ZKR).

79. Správny súd vychádzajúc zo skutkových zistení v danej veci dospel k záveru, že žalovaný vec nesprávne právne posúdil a z tohto dôvodu napadnuté rozhodnutie považuje za nezákonné, a preto ho zrušil podľa ust. § 191 ods. c) SSP a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

80. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného vec právne posúdiť v zmysle vyslovených záverov správneho súdu a ustálenej judikatúry.

81. Podľa § 191 ods. 6 SSP prvá veta, právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku je orgán verejnej správy ďalšom konaní viazaný.

82. O práve na náhradu trov konania rozhodol správny súd v zmysle ust. § 167 ods. 1 SSP tak, že správny súd priznal žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania vzhľadom na skutočnosť, že mal vo veci plný úspech.

83. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd podľa ustanovenia § 175 ods. 2 SSP po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

84. Toto rozhodnutie senát Krajského súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť v lehote do 30 dní od jeho doručenia, na Krajský súd v Bratislave (§ 443 ods. 1 SSP). Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy.

V kasačnej sťažnosti sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 57 SSP) uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie doručené sťažovateľovi, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (sťažnostné body) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v zmysle § 449 ods. 1 SSP zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa

nevyžaduje, ak a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa; b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d); c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.